

*К. Д. Салямон-Міхеєва,
к. е. н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу,
Університет державної фіскальної служби України
В. П. Салямон,
старший викладач кафедри менеджменту,
Університет державної фіскальної служби України*

ЦІНА І ЦІННІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

*E. Saljamon-Mikheeva,
the candidate of economics sciences, the docent of chair of audit and economic analysis
University of the state fiscal service of Ukraine
V. Salyamon,
the teacher of chair of management University of the state fiscal service of Ukraine*

PRICE AND VALUE OF AUDIT SERVICES

У статті розглянуто проблеми оцінки вартості аудиторських послуг в Україні. Визначено фактори, що впливають на ціну. Розглянуто механізм ціноутворення аудиту із врахуванням компонентів вартості. Визначено взаємозалежність між якістю аудиту і вартістю послуг аудиторських компаній. Запропоновано напрями вирішення проблем прозорого формування ціни на аудиторські послуги.

The problems of valuation of audit services in Ukraine, the factors affecting the price. The mechanism of pricing audit with regard to the cost of components. Defined relationship between audit quality and cost of services of audit companies. Directions problems transparent pricing for audit services.

*Ключові слова: аудит, вартість аудиторських послуг, якість аудиту, аудиторські компанії.
Key words: audit, audit services cost, quality auditing, auditing companies.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сучасних умовах ведення бізнесу в Україні, фінансова звітність будь-якої компанії піддається ретельному та критичному аналізу. Користувачі інформації глибоко стурбовані різними аспектами корпоративного управління, достовірністю і повнотою звітності, наявністю у підприємства потенціалу витримувати економічні та політичні зміни в країні. Забезпечення високої якості інформаційної взаємодії підприємства та користувачів фінансової інформації є головним завданням аудиту. Отже, значення аудиторів як ключової ланки у системі підготовки фінансової звітності ще ніколи не було таким важливим, а їхня роль як довірених радників ніколи не цінувалася більше ніж зараз.

Але не дивлячись на вагомість аудиту, на сьогоднішній день існує ще багато причин, які стримують процес ефективного його розвитку в Україні. І серед них важливо виділити проблему формування ціни на аудиторські послуги.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Цінність аудиту стала предметом дослідження багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців таких, як Д. Кармайкл, М. Беніс, Г.Д. Крилової О.Ю. Редька, Н.І. Дорош, Н.С. Шалімової, С.М. Бичкової, О.Ю. Ітигілової, Т.В. Мултанівської, М.А. Азарської, Н.А. Лосєвої, Є.М. Гутцайта та інших.

Найбільше увага досліджень прикута до напрямів розвитку методик аудиторської практики, зростання попиту на послуги та забезпечення споживчих очікувань. Але проблеми ціноутворення висвітлюються лише в контексті якості аудиту. Однак динамічні економічні зміни зумовлюють вплив і багатьох інших факторів на вартісну оцінку аудиторських послуг, що вимагає аналіз співвідношення ціни і цінності аудиту та обґрунтувати напрями підвищення якості вітчизняних аудиторських послуг, які б відповідали потребам сьогодення.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Головною метою статті є дослідження взаємозв'язку між вартістю та якістю аудиторських послуг, аналіз

механізму ціноутворення на аудиторські послуги та оцінка адекватності ціни аудиту у міжнародних та вітчизняних компаніях. Визначена мета формує завдання дослідження: уточнення основних форм оцінки вартості аудиторських послуг, оцінка можливих факторів, що впливають на ціну аудиту, визначення основних компонентів вартості, аналіз основних тенденцій вітчизняного ринку аудиторських послуг.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Ключовим моментом при укладанні договору на аудиторську перевірку є оцінка вартості послуг. Важливо прагнути до визначення оптимальної ціни не занижуючи і не завищуючи вартість аудиту, так як і те й інше часто негативно впливає на економічний суб'єкт, особливо якщо він вперше звертається в дану аудиторську фірму.

Усі наявні в Україні форми і види оцінки вартості аудиторських послуг можна умовно розділити на: акордну, почасову, відрядну, оплата за результат та комбіновану.

При акордній — оплата сума оплати визначається і фіксується в договорі на проведення аудиту. Деякі аудиторські фірми визначають цю суму довільно, залежно від фінансових можливостей клієнта або керуючись іншими критеріями.

Погодинна оплата — найбільш поширена на ринку аудиторських послуг в усіх країнах. В цьому випадку при появі непередбачених обставин збільшення трудомісткості прямо пропорційно вартості робіт. Погодинна оплата базується на оцінці вартості однієї години (дня) роботи аудитора, яка залежить і від його кваліфікації.

Відрядна оплата застосовується, як правило, при відновленні бухгалтерського обліку. Розрахунок проводиться виходячи з визначення вартості однієї операції, виконуваної аудитором, або вартості одного показника в звітності.

При оплаті за результатами аудитор відмовляється від заздалегідь визначеної суми за надану послугу, а визначає оплату у вигляді частки від зекономлених для клієнта фінансових ресурсів, виявлених в результаті визначення помилок і неточностей в веденні бухгал-

Таблиця 1. Загальний мінімальний бюджет часу на аудит фінансової звітності (при 8-годинному робочому дні)

Обсяг діяльності клієнта з аудиту	Мінімальний обсяг часу (в людино-годинах) аудиту фінансової звітності	Мінімальний обсяг часу (в людино-годинах) аудиту податкової звітності
До 250 тис. грн.	14	10 % додатково до людино-годин аудиту фінансової звітності (для оборотів з реалізації 20 000,00 грн. і більше)
Від 250 тис. грн. до 500 тис. грн.	20	
Від 500 тис. грн. до 700 тис. грн.	30	
Від 700 тис. грн. до 5 млн грн.	40	
Від 5 млн грн. до 10 млн грн.	60	
Від 10 млн грн. до 50 млн грн.	80	
Від 50 млн грн. до 100 млн грн.	120	
Від 100 млн грн. до 500 млн грн.	250	
Від 500 млн грн. до 1.000 млн грн.	400	
Від 1.000 млн грн.	600	

Джерело: [5].

терського обліку, оформленні документації, сплати податків тощо. Зазвичай встановлюється певний відсоток від економії.

Комбінована оплата — це різні комбінації з перерахованих вище форм і видів оплати. Наприклад, у договорі визначаються загальна вартість послуги (акорд) плюс певний відсоток від економії або резерв на непередбачені обставини [8].

Не дивлячись на загальноприйняті форми єдиної системи розрахунку вартості послуг, аудиторських фірм в Україні не існує, тому аудиторі часто використовують власну систему формування ціни з метою утримання портфеля клієнтських замовлень. Оскільки аудит є інтелектуальною діяльністю, тому надавати високоякісні послуги є головною умовою забезпечення стійкої конкурентної позиції на ринку.

Аудит прямо пропорційно залежить від конкретних умов об'єкта перевірки, тому під час надання послуг аудитор в першу чергу оцінює свою відповідальність перед клієнтом, яка обумовлюється відповідними нормами і правилами, що регулюють аудиторську діяльність. Рівень відповідальності залежить від наявності у аудитора професійних знань, глибокого володіння тонкощами чинного законодавства, знань галузевих методик і комерційних аспектів бізнесу, використання особистого досвіду роботи тощо. З урахуванням цих чинників аудитор визначає кошторис аудиторської перевірки, розмір якого повинен реально відображати вартість послуг професійного характеру. Він встановлюється з урахуванням наступних факторів: вид замовленого аудиту — обов'язків, відповідно до законодавства чи ініціативний, що проводиться за рішенням замовника послуг; мета проведення аудиту (одержання аудиторського висновку, оцінки податкових ризиків, відновлення обліку, тощо); організаційно-правова форма та характер діяльності підприємства; масштабів бізнесу клієнта; рівень підготовки і наявності практичного досвіду осіб, які безпосередньо зайняті в наданні професійних послуг; рівень автоматизації обліку та стану документообігу на підприємстві-клієнті; наявність ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві; час, витрачений кожною особою, яка бере участь у наданні професійних послуг; рівня відповідальності, необхідного для надання відповідних послуг.

Ринок аудиторських послуг має певні регіональні особливості, що також впливає на особливості формування вартості аудиту. Хоча самі суб'єкти аудиту не "прив'язані" до регіону їхньої реєстрації та можуть надавати послуги по всій території України, більшість із них надають послуги в регіоні місця знаходження. Області, які стабільно зростають за обсягами наданих аудиторських послуг є Київська, Дніпропетровська, Харківська та Одеська області. Значну частку в загальному обсязі наданих аудиторських послуг займають

регіони, де є найбільша концентрація підприємств реального сектору економіки [3].

Враховуючи наведені фактори, оплату професійних послуг встановлюють на підставі відповідних погодинних або денних розцінок для кожної особи, зайнятої в аудиторській перевірці. Ці розцінки ґрунтуються на основі фактично витраченого часу та кваліфікації фахівця виходячи з принципу, згідно з яким організація роботи аудитора правильно спланована, контролюється і керується належним чином.

Для уніфікації вартісної оцінки послуг Аудиторською палатою України встановлено мінімальний обсяг часу, достатній для якісного виконання завдання з обов'язково аудиту, в залежності від обсягу діяльності клієнта. Ці витрати часу повинні братися за базу та можуть бути збільшені в залежності від обставин замовлення (табл. 1).

Наведені показники мінімального обсягу часу враховують витрати часу всіх членів аудиторської групи та осіб, відповідальних за огляд контролю якості завдання з обов'язкового аудиту. Середня ціна однієї людино-години у вітчизняних компаніях становить приблизно 250 грн., на фірмах-представниках "великої четвірки" — удвічі більше. Обсяг діяльності клієнта з аудиту розраховується як сума його сукупних активів (валюта балансу), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), іншого операційного доходу та інших доходів.

Аудиторським компаніям потрібно проводити періодичний розрахунок своєї погодинної ставки. Оскільки "економія" аудиторських організацій на деяких компонентах своїх витрат може негативно позначитися на якості послуг і тим самим на репутації фірми, що не дозволить конкурувати з великими міжнародними корпораціями.

Прагнення українських компаній забезпечити собі міжнародний імідж є зрозумілим. Це дозволить їм заробляти більше грошей у майбутньому. За прогнозами "великої четвірки" у найближчі роки український бізнес буде більше вкладати саме у вітчизняний аудит, оскільки послуги українських компаній удвічі дешевші за міжнародні, що суттєво в період економічної нестабільності. Дозволити собі "аудит з ім'ям" у кризовий період можуть лише великі компанії-клієнти.

Висока ціна на послуги компаній-представників "великої четвірки" виправдовується тим, що там працюють більш кваліфіковані кадри та використовується краще налагоджена система праці порівняно з іншими аудиторськими фірмами. Однак це твердження є відносним, оскільки ці підприємства характеризуються: по-перше, великим числом "обслуговуючого персоналу" (асистентів аудитора, юристів, консультантів та іншого персоналу), частка якого в штаті великих фірм є більша порівняно з аудиторями, а це зменшує виручку з розрахунку на одного співробітника "великої четвірки"; по-друге — великим фінансовими витратами на підтримку гучного ім'я. Аудитори-гіганти створюють імідж десятиліттями, який і вимагає витрат на підтримку активів, а це теж чимала стаття витрат [3].

Клієнт, який вибрав в якості аудитора представника світової еліти, викладає суттєву суму за гучне ім'я і тільки п'яту частину від загальної суми за фактичну роботу. Однак не варто зневажати націнку за бренд, оскільки імідж є запорукою багаторічного досвіду.

Вартість будь-яких товарів і послуг, як вже зазначалося, багато в чому залежить від їх якості. Вона досягається завдяки високому рівню кваліфікації фахівців, технічного забезпечення, сучасних методик і технологій, скоординованої роботи фахівців різних напрямів.

Для стабільного забезпечення своїх клієнтів послугами високої якості фірма повинна регулярно здійснювати великі значні витрати за цілою низкою таких напрямів:

1. Інформаційна підтримка професійної діяльності. Сучасна аудиторсько-консультаційна фірма змушена постійно інвестувати значні кошти в створення, підтримку і розвиток інформаційно-аналітичної бази професійної діяльності. Фахівці повинні мати можливість оперативного отримувати необхідну інформацію з різних питань, що виникають у процесі роботи.

2. Методологічна підтримка професійної діяльності. Важливим фактором безперервного вдосконалення якості послуг є методологічна підтримка професійної діяльності. Це вимагає витрат на утримання фахівців, що займаються розробкою і вдосконаленням методик надання аудиторсько-консультаційних послуг. Крім того, регулярно потрібні ресурси на створення і освоєння нових видів послуг.

3. Витрати на індивідуальне технічне забезпечення фахівців.

4. Витрати на навчання та підвищення кваліфікації персоналу. Формування і розвиток команди висококваліфікованих професіоналів вимагає постійних витрат на навчання і підвищення кваліфікації співробітників.

5. Залучення висококваліфікованих фахівців. У сучасних умовах вітчизняного бізнесу фірми-лідери в області професійних послуг ведуть досить гостру боротьбу за справжніх професіоналів. Для залучення висококваліфікованих фахівців необхідна гідна оплата їхньої праці.

6. Витрати на взаємодію з міжнародними аудиторськими асоціаціями для фірм, які є їх членами. Міжнародний статус послуг вимагає витрат на підтримку їх якості, який відповідає світовим стандартам. Членство в міжнародних аудиторських асоціаціях дозволяє купувати передові зарубіжні розробки в сфері надання аудиторсько-консультаційних послуг.

7. Витрати на комунікації, забезпечення конфіденційності інформації та утримання офісу. Надання якісних послуг неможливо без змісту офісу, оснащеного високотехнологічним обладнанням і розташованого, наприклад, в діловому центрі міста. В офісі бажано мати сучасні засоби зв'язку, що дозволяють оперативного реагувати на запити і здійснювати комунікації в зручній для клієнта формі, комп'ютерну мережу, побудовану з дотриманням ліцензійної чистоти програмного забезпечення, що дасть співробітникам доступ до необхідних баз даних, Інтернету, довідкових систем та ін. Витрати на комунікації, експлуатацію та своєчасне оновлення сучасної офісної техніки носять постійний характер.

8. Витрати на інфраструктуру, яка забезпечує основну діяльність.

9. Податки. Дотримуючись прийнятих в усьому світі норм професійної етики, аудитори і консультанти повинні не тільки радити це клієнтам, але і самі намагатися не порушувати податкове законодавство.

10. Середня завантаженість фахівців. Відповідно до загальновизнаної світової практики вважається, що 40—50% часу фахівця йде на підготовку до роботи: співробітники повинні вивчати нові нормативні акти, підвищувати свою кваліфікацію, освоювати нові методики, техніку і т.д.

Усі ці компоненти повинні враховуватись при визначенні вартості аудиторських послуг для встановлення балансу між ціною і цінністю аудиту, оскільки завищені чи занижені прайси можуть негативно позначитися на якості послуг.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи зазначене, можна стверджувати, що ціна на аудиторські послуги залежить від багатьох факторів і є відображенням якості і рівня довіри користувачів фінансової інформації. Вартість робіт визначається в кожному конкретному випадку індивідуально враховуючи попит і пропозицію, обсяг виконуваної роботи і числа фахівців, що беруть участь у перевірці.

Для вирішення проблем формування адекватної ціни на аудиторські послуги і співвідношення ціни і цінності аудиту необхідно, використовуючи міжнародний практичний досвід, застосовувати прогресивний і сучасний підхід до ціноутворення. Постійно моніторити та враховувати потреби бізнесу, що значно різняться, і тарифні ставки, прийнятні для одних компаній, можуть не підходити іншим.

Також для допомоги підприємствам-клієнтам у визначенні приблизного бюджету аудиторської перевірки необхідно створити спеціалізовані сайти, які будуть знаходитись у відкритому доступі для калькулювання вартості аудиторських послуг. Вони повинні враховувати середній діапазон цін на стандартний пакет послуг обов'язкового аудиту.

Отже, для забезпечення прозорого механізму оцінки вартості послуг аудиторських компаній важливо і далі поглиблювати співпрацю професійних аудиторських організацій України з міжнародним.

Література:

1. Давидов Г.М. Аналіз розвитку аудиторської діяльності в Україні / Г.М. Давидов // Наукові записки. Економічні науки. Вип. 15. — К.: КМА, — 2006.
2. Дорош Н.І. Контроль якості ринку аудиторських послуг в Україні та за кордоном / Н.І. Дорош // Університетські наукові записки. — 2007. — № 3. — С. 264—267.
3. Касич А.О. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні / А.О. Касич, І.М. Гноєва // Облік і фінанси АПК. — 2011. — № 1. — С. 76—81.
4. Несторенко І.І. Перш за все ми хочемо удосконалити нормативну базу, регулюючи аудиторську діяльність / І.І. Несторенко // Аудитор України. — 2010. — № 2. — С. 20—22.
5. Офіційний веб-сайт Аудиторської палати України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.apu.com.ua
6. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 року № 3125 — XII [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=1>
7. Редько О.Ю. Проблеми інституту аудиту в Україні / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. — 2014. — № 2. — С. 200—209.
8. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 448 с.

References:

1. Davydov, H.M. (2006), "Analysis of the development of audit activity in Ukraine", *Naukovi zapysky. Ekonomichni nauky*, vol. 15.
2. Dorosh, N.I. (2007), "Quality control of the market of audit services in Ukraine and abroad", *Universytet's'ki naukovi zapysky*, vol. 3, pp. 264—267.
3. Kasych, A.O. and Hnoyeva, I.M. (2011), "Development of the market of audit services in Ukraine", *Oblik i finansy APK*, vol. 1, pp. 76—81.
4. Nestorenko, I.I. (2010), "First of all, we want to improve the regulatory framework, which regulates audit activity", *Audytor Ukrayiny*, vol. 2, pp. 20—22.
5. Audit Chamber of Ukraine (2017), available at: www.apu.com.ua (Accessed 10 May 2017).
6. Verkhovna Rada of Ukraine (1993), The Law of Ukraine "About audit activity", available at: <http://apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=1> (Accessed 10 May 2017).
7. Red'ko, O.Yu. (2014), "Problems of the Institute of Auditing in Ukraine", *Bukhhalters'ky oblik, analiz ta audit: problemy teorii, metodolohiyi, orhanizatsiyi*, vol. 2, pp. 200—209.
8. Sheremet, A.D. and Suyts, V.P. (2006), *Audit [Audit]*, YNFRA-M, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 19.05.2017 р.